

# 中澳政府财务报告概念框架的比较及启示

厦门大学 于国旺

## 一、中澳政府财务报告概念框架简介

(一) 澳大利亚政府财务报告概念框架 1999 年以前, 澳大利亚会计研究基金会 (AARF) 管辖澳大利亚会计准则委员会 (AASB) 和公共部门会计准则委员会 (PSASB) 两个机构。前者主要负责的是制定有关公司通用目的的财务报告的会计准则, 后者主要职责是制定公共部门财务报告准则。1990 年 8 月, PSASB 与澳大利亚会计准则评估委员会 (ASRB) 联合发布了三份会计概念公告, 即《报告主体的界定》(第 1 号)、《通用目的的财务报告的目标》(第 2 号) 及《财务信息的定性特征》(第 3 号), 并于 1995 年 3 月发布了第 4 号会计概念公告《财务报表要素的定义与确认》。

2001 年 1 月 1 日, 根据《公司法经济改革方案条例 (1999)》的要求, 澳大利亚对会计准则制定机构进行了重新改组, PSASB 被正式并入先前的 AASB, 并接受财务报告委员会 (FRC) 的管制, 负责制定私有部门和公共部门的财务报告准则, 为了加强与国际会计准则理事会 (IASB) 的协调, 改组后的 AASB 于 2004 年 7 月又发布了《财务报表的编制和呈报框架》, 在 2005 年生效后取代以前的第 3 号和第 4 号会计概念公告。

根据《公司法经济改革方案条例 (1999)》的要求, 澳大利亚于 2001 年对会计准则制定机构进行了重新改组, PSASB 被正式并入先前的 AASB, 并接受财务报告委员会 (FRC) 的管制, 负责制定私有部门和公共部门的财务报告准则。为了加强与国际会计准则理事会 (IASB) 的协调, 改组后的 AASB 于 2004 年 7 月又发布了《财务报表的编制和呈报框架》, 在 2005 年生效后取代以前的第 3 号和第 4 号会计概念公告。

现有的三份会计概念公告构成了澳大利亚政府财务报告概念框架, 对政府财务报告的基本理论问题做出了明确回答。从政府财务报告规范体系的层次上看, 其效力低于澳大利亚会计准则。但由于它们为评估和制定准则提供指导, 而且在不存在相关准则时成为一个解决会计问题的依据, 这些会计概念公告能够增进使用者对财务信息的理解和信任, 预示着澳大利亚政府财务报告规范的未来发展方向。

(二) 我国现行的预算会计制度 我国现行的预算会计制度是在 1997 年进行重大改革后于 1998 年 1 月 1 日起开始实行的, 主要包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则 (试行)》和《事业单位会计制度》以及一些分行业的会计制度。侧重于对一级政府或行政事业单位在预算执

行过程中出现的交易和事项的会计处理方法做出分门别类的具体规定, 与预算会计报告相关的一些基本理论问题只是散见于其中。

当前, 我国改革预算会计、建立政府财务报告已经提上政府部门的工作议程。为保证改革有的放矢、不走或少走弯路, 不再沿袭计划经济时代的预算 (执行) 会计, 我国必须依据市场经济和公共财政管理改革的要求, 对政府财务报告的使用者及其信息需求、目标、报告主体、质量特征等一系列基本理论问题做出明确回答。一种有效的现实选择是, 对比西方成熟市场经济国家的政府财务报告概念框架, 并结合我国当前的实际国情及未来发展趋势, 借鉴其合理和可行的成份为我所用。因此, 本文将对我国预算会计制度和澳大利亚政府财务报告概念框架进行对比, 以期为我国建立起新型的政府财务报告提供理论参考。

## 二、中澳政府财务报告概念框架的对比

(一) 政府财务报告使用者及其信息需求 澳大利亚第 2 号会计概念公告识别出三种主要的使用者, 即资源提供者、产品或服务的接受者以及履行评估或监督职能的机构。由于报告主体获取和使用稀缺资源提供产品或服务的活动将对他们的利益产生重要影响, 这些使用者需要利用财务信息, 评估报告主体是否正在达成过去获取资源时所宣称的目标、运营和使用资源是否经济有效, 未来持续提供产品或服务的能力以及确定资源是否被用于预定目的, 从而将稀缺资源配置给能够最有效地提供产品或服务的主体, 增进自身的利益。

我国的预算会计制度只将各级领导机关、上级财政机关和单位领导确定为主要使用者, 以满足其进行宏观经济管理、适应预算管理、了解单位财务状况及收支结果和加强内部财务管理的需要。这表明, 现行的预算会计制度旨在满足政府内部使用者的信息需求, 但即使是政府内部的信息使用者, 现行制度规定的范围也过于狭窄, 因为包括立法机关和审计部门等重要类别的使用者都没有被明确界定在内。尽管《行政单位会计制度》和《事业单位会计准则 (试行)》提及了“有关方面”的外部使用者, 但规定也较为笼统、模糊。

(二) 政府财务报告目标 政府财务报告的目标是对使用者及其信息需求的直接回应, 并决定了财务报告概念框架中的其他一系列重要问题。澳大利亚第 2 号会计概念公告规定, 政府财务报告通过披露报告主体的财务业绩、财务状况、融资和投资以及符合性的有用信息, 以有助于使用者做出和评估稀缺资源配置

的决策。而且,当政府财务报告满足决策有用性的目标时,它也成为管理者和治理机构解除对使用者的受托资源管理责任和结果的一种方式。由此可见,政府财务报告的受托责任目标被包含在提供有助于做出和评估稀缺资源配置决策的信息这一更广泛的目标内。

我国预算会计制度对预算会计目标的专门表述,只是在一般原则中说到要满足一部分内部使用者进行宏观管理、适应预算管理以及便于内部财务管理等方面的信息需求。从性质上看,我国预算会计目标意在通过提供预算执行信息为内部相关部门和人员的预算资源配置决策服务,体现出一种较为典型的决策有用观思维,但却忽视了披露政府履行提供公共产品或服务的受托责任情况及绩效的信息和外部使用者利用会计信息对政府进行有效监督和评价的需要。

(三) 政府财务报告主体 澳大利亚第1号会计概念公告要求以是否存在依赖政府财务报告做出和评估资源配置决策的使用者来界定报告主体,而不管该主体确立怎样的法律或行政结构来管理它能够控制的所有稀缺资源。可见,报告主体概念系于外部使用者的决策需求和财务报告目标。为了确认是否存在依赖性的外部使用者,该项公告还提出了三条主要的判断标准,即管理者和与主体有经济利益的相关者的分离程度;主体的经济或政治的重要性及影响;控制资源的规模等财务特征。

我国现行的预算会计框架由依托组织类别设定的三大会计分支构成,它们遵循不同的会计制度,且各自编制一套自成体系的会计报表,以分别反映有关一级政府、特定行政或事业单位的预算收支执行情况。这说明,我国的预算会计报告事实上以接受预算管理的一级政府或行政事业单位作为报告主体。但是,这种做法实际上过于笼统,不能对不同来源、不同用途以及受不同法规约束的资金分开进行反映、分别管理,容易产生挪用、挤占专项资金等违规违纪问题。而且,由于各套预算会计报表的编制依据不同,导致其缺少客观的合并基础,因而无法通过合并生成政府整体的财务报告。

(四) 政府财务报告的会计基础 不同的财务报告目标需要不同的财务信息,进而决定了应当使用何种会计基础。澳大利亚政府财务报告是为使用者做出和评估资源配置决策服务的,它要求报告主体必须提供有关其控制的所有资源以及过去交易和事项影响的信息。为实现这一目标,澳大利亚会计概念公告《财务报表的编制和呈报框架》要求采用应计制会计基础,将交易和事项对资源的影响在它们发生的会计期间内而不是收到或支付现金时进行确认、记录和报告。这种应计制基础的财务报告不仅提供了涉及现金收支的过去交易和事项的信息,而且也反映出未来支付现金的承诺以及代表未来收取现金的资源,对使用者做出经济决策是最有用的。

尽管我国预算会计采用现金制基础,只确认实际收付现金的交易或事项,会计程序比较简单,简化了政府和行政事业单位会计报表的编制工作,但由此生成的预算会计报表除了反映年度预算收支执行情况及结果为预算管理服务外,它并没有提供更多系统完整的关于政府财务状况、财务运营结果、公共服务成本以及

资金使用效益等情况的财务信息,反映的受托责任范围比较狭窄,而且核算的财务成果更易于被管理当局操纵,缺乏可靠性和前后期的连贯性。因而既无法分清各级政府及各预算单位的受托责任,不能有效落实政府的经济管理责任,也难以完全满足政府经济决策的需要。

(五) 政府财务信息的质量特征 为了有助于做出经济决策,政府财务信息必须符合一定的质量标准。澳大利亚会计概念公告《财务报表的编制和呈报框架》定义了政府财务报告所提供的信息必须满足以下定性特征,即可理解性、相关性、可靠性和可比性。由于这些质量特征之间通常存在着矛盾,实现其均衡以满足政府财务报告的目标是必需的,但其在不同境况下的相对重要性是一个职业判断的问题。

我国预算会计制度要求会计信息应当具备的质量特征,主要可以概括为真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、明晰性和重要性,而可理解性只是附着于明晰性提出的。无论是评价政府履行受托责任的情况,还是做出资源配置的经济决策,对使用者而言的首要问题是他们是否能够准确理解和解释政府财务报告所要传递的信息。但是,由于我国政府财务信息只是散见于其他政府报告之中,对于那些不具备财务专业知识的使用者来说,很难将这些报告与政府的财务活动相联系起来以形成有关政府财务状况、财务业绩等的完整图像,因而,其距离可理解性的质量特征要求还相差甚远。

(六) 政府财务报表的会计要素 会计要素是依据经济特征对会计核算对象进行的再分类。澳大利亚会计概念公告《财务报表的编制和呈报框架》中提出了五种会计要素,即与计量财务状况直接相关的资产、负债和权益,以及与计量业绩直接相关的收益和费用。当某一个项目要进入政府财务报表中进行披露时,除了需要符合会计要素的定义之外,还必须符合其确认的特定标准,即与该项目相关的任何未来经济利益可能流入或流出主体;该项目具备能够可靠计量的成本或价值。澳大利亚政府财务报告概念框架对会计要素的确认标准已经远远超越了可定义性和可计量性两项。

根据新形势的要求,借鉴企业会计改革的经验和国外的通行做法,我国1997年的预算会计制度改革将会计要素划分为资产、负债、净资产、收入和支出五个。但由于采用不同的会计核算基础,预算会计要素的定义和内容与澳大利亚实行的有所不同。如我国预算会计收入是指国家或单位依法取得的非偿还性的当期可支用资金,支出是指一级政府或单位按照批准的预算所发生的资金耗费或损失。澳大利亚政府会计要素中的收入是指会计期间经济利益的增加,并且以“费用”取代了“支出”概念,以核算为生产政府服务产出而消耗或使用的经济资源价值。

(七) 政府财务报告的内容体系 澳大利亚会计概念公告《财务报表的编制和呈报框架》要求,政府财务报告由资产负债表、收益表、现金流量表、权益变动表、报表附注以及补充信息组成。资产负债表提供了有助于评价报告主体财务结构、适应能力和偿债能力的财务状况信息;收益表提供了有助于使用者确定报告主体提供产品或服务的成本、收入对成本的补偿程度等财务业绩信息;现金流量表中的信息有助于使用者评价报告主体

对未来现金的需求及其在未来期间创造现金流的能力;权益变动表反映了报告主体所拥有或控制资源的变动情况等;报表附注和补充信息提供了有助于使用者做出经济决策的额外的有用信息。尽管每张政府财务报表提供的信息都不同,但它们是相互关联的,没有一种能够只服务于单一的目的或提供满足使用者需求的所有信息。

截至目前,我国还没有编制过一份真正意义上的全面、完整的政府财务报告,现行的财务报告实际上只是以预算会计报表为核心的反映预算收支执行情况的一种报告体系,它既不受统一的政府财务报告制度的规范,同时也缺乏具有分析性的预算执行报表和系统性的财务报表,以及对表内项目具有注释、解释和分析作用的附注说明。而且,由于我国预算会计制度定位于为一部分内部使用者提供信息服务,所以,我国年度预算会计报告基本上不对外披露,信息披露程度也不够充分。预算收支报表只是简单地罗列现金收支项目和金额,却不能体现收支之间的因果关系,也不能反映一级政府或行政事业单位对国家的贡献及施加给政府的财政负担,缺乏政府活动成本费用信息,没有全面反映政府资产和负债的增减变动以及价值存量等财务状况,因而不能满足使用者评价政府受托责任的履行情况并做出相关决策的信息要求。

### 三、澳大利亚政府财务报告概念框架对我国的启示

(一) 加强政府财务报告的理论研究工作 事实上,澳大利亚政府财务报告概念框架是在契约型的新公共管理条件下发展而来的,目的是为使用者监控政府部门和管理者履行契约的情况及管理绩效提供财务信息支持。体现在内容上,则从对使用者及其信息需求进行分析出发,逐步推衍出政府财务报告目标、报告主体、会计基础、财务信息质量特征、会计要素、报告内容及形式等一系列基本理论问题,从而形成了一套逻辑严密、环环相扣的概念体系,为推动澳大利亚政府财务报告改革、建立政府会计规范提供了相应的理论指导。

目前,我国改进预算会计报表、建立政府财务报告的问题已经提上了议事日程,但在如何建设完善的政府财务报告方面还存在不少分歧。实际上,我国可以借鉴澳大利亚的做法,围绕改进政府管理方式、提高行政效率的要求,对现行预算会计制度做出比较全面具体的研究评估,重新界定政府财务信息的使用者及其需要、报告目标等重大理论问题,并以此为依据建立统一的政府财务报告制度,逐步建立起适应市场经济发展和公共财政管理要求的新型政府财务报告体系,绝对不能盲目追随国际上政府财务报告改革的潮流。

(二) 将预算会计报告扩展为政府财务报告 澳大利亚政府财务报告的内容相当全面、详尽,包含了大量有关政府财务状况、运营业绩和现金流量等方面的信息。这些信息既有财务信息,也有非财务信息,几乎涵盖了政府所有财务和非财务活动的详细情况,能够让使用者据以更好地评价报告主体和管理当局的服务业绩和受托责任履行情况并做出相关决策。

我国提供政府财务信息的对外报告主要是“预算收支执行情况报告”,由于强调为预算管理服务,它除了反映年度预算收支执

行情况及其结果外,并没有提供更多的与预算收支无直接关系的其他重要财务信息,因而无法反映政府部门的财务状况、运营业绩、公共服务成本以及受托责任履行情况,更无法满足我国政府改进绩效管理方式、加强公共财政管理的需要。因此,我国应当将现行的预算执行情况报告扩展为政府财务报告,建立包括基本会计报表及其附注、其他附表和必要的补充信息的全面完整的政府财务报告体系,并考虑相应地增加政府财务信息披露的内容,使其能够涵盖所有相关的政府财务收支活动及其结果,同时用特定的议题、图形、图表和表格等形式,对涉及财务、非财务的事项及相关的公共受托业绩加以描述,提高信息对广阔范围内使用者的可理解程度,以更完善地反映政府受托责任的履行情况,帮助使用者做出更有效的决策。

(三) 改进政府财务报告的会计基础 由现金制基础向应计制核算基础的转变已成为当前国际政府会计改革的典型特征。为了创造将预算会计报告扩展为政府财务报告、增加政府财务信息披露内容的便利条件,我国也必须改进政府财务报告的会计基础。由于转向完全应计制的时机和条件还不成熟,开展这项工作必须循序渐进、不可能一蹴而就。在这种背景下,除了积极为应计制会计基础创造建立的实施条件外,我国预算会计报告最好先采用修正的现金制,待条件成熟时再逐步向修正的应计制、完全的应计制过渡。

从近期来看,我国可以在预算会计报告中首先引入修正的现金制会计基础,核算和报告政府部门在短期内能够变现的应收、应付项目以及一些承诺支出,特别是近期内会对预算安排产生重大影响的政府债务和承诺支出,将在本预算年度开始后的30-60天内收到或支出的现金确认为上个年度的收入或支出,并在期末预算结余中反映保留支出准备额。对于政府的大部分资产和负债,现阶段还不宜直接通过预算会计进行核算,但可以利用备查账方式进行记录与反映,并以财务报表附注或附表的形式予以披露。从中长期来看,我国要将表外项目分阶段、分项目地确认进相关的财务报表内,实现由预算会计报告向政府财务报告的转变,逐步拓展政府财务信息披露的范围,为转向完全应计制基础的预算管理系统提供有利条件。

#### 参考文献:

- [1] 财政部会计司:《政府会计研究报告》,东北财经大学出版社2006年版。
- [2] 李建发等:《政府财务报告研究》,厦门大学出版社2006年版。
- [3] PSASB,ASRB SAC 1: Definition of the Reporting Entity. 1990. [http://www.aasb.com.au/public\\_docs/concept\\_statements](http://www.aasb.com.au/public_docs/concept_statements).
- [4] PSASB, ASRB SAC 2: Objective of General Purpose Financial Reporting. 1990. [http://www.aasb.com.au/public\\_docs/concept\\_statements](http://www.aasb.com.au/public_docs/concept_statements).
- [5] AASB: Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, 2004. [http://www.aasb.com.au/public\\_docs/aasb\\_standards\\_2005/pdf/framework\\_07-04.pdf](http://www.aasb.com.au/public_docs/aasb_standards_2005/pdf/framework_07-04.pdf).

(编辑 代娟)